



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15940.000491/2010-26
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.490 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria Retroatividade Benigna
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE IRAPURU

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício)

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Procurador interposto contra o Acórdão nº 2302002.271, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

Ementa: COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRATANTE. CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

RETENÇÃO.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Na origem, trata-se de impugnação (e-fls. 177/199) contra o Auto de Infração nº 37.068.339-4, lavrado em contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, relativamente a cota patronal, devidas e não recolhidas referentes a Cooperativa de Trabalho de Atividade de Saúde e retenção de 11% sobre os recibos de pagamentos e notas fiscais/faturas de cessão de mão-de-obra.

O acórdão nº 12-42.346 da DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário (e-fls. 205/212).

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 215/237) arguindo, em síntese, que:

- a) que não poderia fazer a retenção porque os valores foram repassados de forma integral cabendo à cooperativa recolher as contribuições;*
- b) que a recorrente não pode ser substituta tributária;*
- c) que o lançamento tem como índice o valor bruto da nota fiscal, sendo indevido;*
- d) que a multa foi imposta sem ficar demonstrada a falta de recolhimento pela empresa responsável.*

O recurso foi parcialmente provido, por unanimidade de votos, para que seja a multa aplicada na forma do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências até 11/2008 e no artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2008, para a competência 12/2008 (e-fls. 242/252).

Contra a referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho (e-fls. 254/270), apontando como paradigma os Acórdãos nº 2301-00.283 e nº 2401-00.120.

Ao final, requer a reforma do julgado no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei n.º 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei n.º 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei n.º 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Em sede de exame de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso para rediscussão da multa a ser aplicada no período lançado (e-fls. 308/314).

O contribuinte apresentou também recurso especial (e-fls. 319/329), porém, sendo ele intempestivo não foi conhecido em sede de exame de admissibilidade (e-fls. 340/341).

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% ao mês calendário ou fração incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias (multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por entender ser a sistemática mais favorável ao contribuinte, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal, pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, para que seja reformado o acórdão recorrido na parte em que determinou a aplicação da multa prevista no art. 35 com redação original da Lei nº 8.212/91, permitindo que a Fazenda Nacional realize a aferição acerca de qual norma é a mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva